XXIX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BALNEÁRIO CAMBORIU - SC

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

JONATHAN BARROS VITA

LIANE FRANCISCA HÜNING PAZINATO

YURI NATHAN DA COSTA LANNES

Copyright © 2022 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU – São Paulo
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio – Rio de Janeiro
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR – Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade – UNIMAR/FEPODI – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara – ESDHC – Minas Gerais
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho – Ceará
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS – Sergipe
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR – São Paulo
Secretarias
Relações Institucionais:
Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes – UNB – Distrito Federal
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – São Paulo
Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo
Comunicação:
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali – Rio Grande do Sul
Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB – Paraíba
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC – Santa Catarina
Relações Internacionais para o Continente Americano:
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes:
Prof. Dr. José Barroso Filho – ENAJUM
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Eventos:
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec – Minas Gerais
Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC – Paraná
Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS – Mato Grosso do Sul

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UMICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Jonathan Barros Vita; Liane Francisca Hüning Pazinato; Yuri Nathan da Costa Lannes. – Florianópolis: CONPEDI, 2022.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5648-636-9
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Constitucionalismo, Desenvolvimento, Sustentabilidade e Smart Cities

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXIX Congresso Nacional do CONPEDI Balneário Camboriu - SC (3: 2022: Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

XXIX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BALNEÁRIO CAMBORIU - SC

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

O XXIX Encontro Nacional do CONPEDI, realizado em parceria com a UNIVALI, entre os dias 07 e 08 de dezembro de 2022, apresentou como temática central "Constitucionalismo, Desenvolvimento, Sustentabilidade e Smart Cities". Esta questão suscitou intensos debates desde o início e, no decorrer do evento, com a apresentação dos trabalhos previamente selecionados, fóruns e painéis que ocorreram em Balneário Camboriú.

Os trabalhos contidos nesta publicação foram apresentados como artigos no Grupo de Trabalho "DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II", realizado no dia 08 de dezembro de 2022, que passaram previamente por no mínimo dupla avaliação cega por pares. Encontram-se os resultados de pesquisas desenvolvidas em diversos Programas de Pós-Graduação em Direito, que retratam parcela relevante dos estudos que têm sido produzidos na temática central do Grupo de Trabalho.

As temáticas abordadas decorrem de intensas e numerosas discussões que acontecem, com temas que reforçam a diversidade cultural brasileira e as preocupações que abrangem problemas relevantes e interessantes, a exemplo do direito tributário, do direito financeiro e das preocupações que surgem na relação entre fisco e contribuinte no tocante a proteção de dados pessoais, bem como políticas públicas e tributação sob o prisma da solidariedade social.

Espera-se, então, que o leitor possa vivenciar parcela destas discussões por meio da leitura dos textos. Agradecemos a todos os pesquisadores, colaboradores e pessoas envolvidas nos debates e organização do evento pela sua inestimável contribuição e desejamos uma proveitosa leitura!

Profa. Dr. Jonathan Barros Vita– UNIMAR

Prof. Dra. Liane Francisca Hüning Pazinato - FURG

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes – Mackenzie/FDF

O ISSQN DAS SOCIEDADES DE PROFISSIONAIS NO SIMPLES NACIONAL

THE ISSQN OF THE SOCIETIES OF PROFESSIONS IN THE SIMPLES NACIONAL

Diego de Souza Araujo
Laura Charallo Grisolia Elias
Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Resumo

O presente artigo aborda o tratamento dado pela Lei Complementar 123/2006 às sociedades de profissionais, no que se refere ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. O inconformismo surge a partir da seguinte questão: a LC 123/2006, que deveria dar tratamento favorecido às empresas optantes pelo Simples Nacional, acaba, no que se refere ao ISSQN, dando tratamento mais oneroso, principalmente às sociedades de trabalho, nas quais os serviços são prestados pelos próprios sócios, com responsabilidade pessoal e sem a possibilidade de sócios investidores. As únicas sociedades beneficiadas pela LC 123/2006 são as de serviços contábeis. O objetivo principal desse artigo é discutir a constitucionalidade dessa vedação, tendo em vista o princípio constitucional do tratamento favorecido das pequenas empresas por meio de pesquisa bibliográfica, legislativa e jurisprudencial, e todo o instrumental metodológico da Teoria Crítica do Direito. Serão analisadas as diversas formas de recolhimento fixo do ISSQN dentro da sistemática do Simples Nacional, a possibilidade de extensão do tratamento diferenciado para todas as sociedades de profissionais optantes do Simples Nacional independente de sua atividade econômica, e da criação de novas condicionantes que dificultam o acesso a essa forma de recolhimento.

Palavras-chave: Pequenas empresas, Simples nacional, Issqn fixo, Teoria crítica, Sociedade de profissionais

Abstract/Resumen/Résumé

This article addresses the treatment given by Complementary Law 123/2006 to societies of prefessions, with regard to the Tax on Services of Any Nature – ISSQN. The nonconformity arises from the following question: LC 123/2006, which should give favourable treatment to companies opting for the Simples Nacional, ends up, with regard to the ISSQN, giving more onerous treatment, mainly to labor societies, in which the services are provided by the partners themselves, with personal responsibility and without the possibility of investing partners. The only companies benefited by LC 123/2006 are those of accounting services. The main objective of this article is to discuss the constitutionality of this prohibition, in view of the constitutional principle of favourable treatment of small companies through bibliographic, legislative and jurisprudential research, and all the methodological instruments of the Law Critical Theory. The various forms of fixed payment of the ISSQN will be

analyzed within the Simples Nacional system, the possibility of extending the differentiated treatment to all societies of professions opting for the Simples Nacional regardless of their economic activity, and the creation of new conditions that make access difficult. to this form of tax collection.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Small companies, Simples nacional, Fixed issqn, Critical theory, Societies of professions

1. Introdução

O presente artigo tem o objetivo de analisar a diferenciação do recolhimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) pelas sociedades de profissionais nos moldes do Decreto-Lei n.º 406 de 1968 e do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar Federal n.º 123 de 2006.

O que originou essa pesquisa foi a irresignação quanto ao fato de que apesar da existência de um regime favorável de recolhimento do ISSQN para um rol de sociedades de profissionais no Decreto-Lei n.º 406 de 1968, quando se analisa a Lei Complementar n.º 123 de 2006, percebe-se que somente sociedades de profissionais prestadoras de serviços contábeis possuem um tratamento diferenciado semelhante, porém com o estabelecimento de novas condições. Assim, há uma clara distinção legislativa que exclui desse regime as demais sociedades profissionais optantes do Simples Nacional. Como exemplo disso, tem-se o Município de São Paulo, que expressamente veta às sociedades de profissionais optantes pelo Simples Nacional, que não sejam escritórios de serviços contábeis, o recolhimento mais benéfico aqui discutido, conforme seu Parecer Normativo SF n.º 3 de 28 de outubro de 2016 (SÃO PAULO, 2016).

Como referencial teórico para esse artigo, utilizar-se-á a abordagem crítica proposta por Horkheimer no artigo "Teoria Tradicional e Teoria Crítica" de 1937 (HORKHEIMER, 1975). Assim o pesquisador não deve manter-se como mero observador da legislação vigente, uma vez que está de frente a duas formas de tratamento distintas para situações aparentemente similares. Assim sendo, o papel desse trabalho é realizar uma análise crítica e questionadora da realidade posta, buscando verificar se ela cumpre a previsão de tratamento favorecido às empresas optantes pelo Simples Nacional, conforme a Constituição Federal

Cabe frisar que não é descartada a importância das investigações descritivas nos moldes da teoria tradicional, porém, nesse trabalho onde lida-se com uma ciência social, cujas análises não podem limitar-se apenas ao que a dogmática oferece, faz-se necessário buscar uma visão mais zetética do direito posto. A diferença entre a teoria crítica e a tradicional reside principalmente no fato de que aquela possui um comportamento crítico, onde a realidade é vista como contradição e que o sistema econômico existente é produto da ação humana, que pode ser afetado pelas ações destes (CARNAÚBA, 2010).

É com base na Teoria Crítica que esta pesquisa estabelece a análise crítica, e a pesquisa bibliográfica, legislativa e jurisprudencial como métodos de pesquisa para a presente análise,

que busca responder o seguinte problema: é constitucional a vedação imposta às sociedades de profissionais optantes do Simples Nacional, que exerçam atividades distintas dos escritórios de serviços contábeis, ao recolhimento do ISSQN por meio do regime previsto nos §1º e §3º do art. 9º do Decreto-Lei 406 de 1968?

2. Tributação favorecida das pequenas empresas

O tratamento diferenciado para pequenas empresas está presente em diversos países, não sendo uma realidade existente apenas no Brasil. Quando comparado com outras experiências internacionais, percebe-se a entrada tardia do Brasil no rol dos países que buscaram incentivar as pequenas empresas. Para fins de exemplificação, enquanto na década de 1940 já existiam normas que apresentavam um tratamento favorecido para as pequenas empresas na Itália, nos EUA e no Japão, o primeiro marco legal brasileiro foi o Estatuto das Microempresas de 1984 (Lei Federal n.º 7.256/84), que reconheceu uma diferenciação das empresas de acordo com seu porte (MENDES, 2017).

Mesmo não sendo um pioneiro na instituição de tratamento diferenciado para pequenas empresas, o Brasil compõe a lista dos três países do mundo que apresentam regras específicas sobre esse assunto em sua Carta Magna, sendo acompanhado por Portugal e Peru, porém é o único que expressamente determina o favorecimento, no campo tributário, dessa classe de empresas (MENDES, 2015).

Nessa investigação serão analisados os principais dispositivos constitucionais que regem o tratamento jurídico favorecido às pequenas empresas, quais sejam, o art. 170, inciso IX, o art. 179 e a alínea “d” do inciso III do art. 146, em conjunto com seu parágrafo único.

O art. 170 da Constituição de 1988 trata dos princípios que devem reger a ordem econômica, sendo que, em seu inciso IX, o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte está expressamente previsto nesse rol, tendo assim eficácia hermenêutica, sendo um importante vetor de interpretação tanto para normas infraconstitucionais, quanto para as constitucionais originárias e derivadas, uma vez que o sistema jurídico deve manter coerência orgânica (MENDES; FERREIRA, 2016).

Entende-se que essa previsão constitucional está intimamente ligada ao princípio da isonomia, que é a base para o princípio da livre concorrência, assim é uma obrigação do Estado criar as condições para que as pequenas empresas possam disputar com isonomia contra as demais empresas (SCAFF; SCAFF, 2013).

Além da isonomia, o estímulo às pequenas empresas gera efeitos nos planos econômico e social: no primeiro colabora para uma aproximação do ponto máximo de eficiência do modelo de concorrência perfeita, por meio da pulverização do mercado, promovendo um maior patamar da renda nacional e fomentando a concorrência, e no segundo humaniza o desenvolvimento, pois leva em conta aquele que irá se beneficiar da produção, sendo importante como ferramenta para concretizar o direito ao trabalho, pois em muitos casos a produção dos bens e serviços é feita pelo próprio pequeno e microempreendedor, ao lado de seus empregados (MENDES; FERREIRA, 2016).

No que se refere ao reforço da liberdade concorrencial através do princípio do tratamento favorecido, ensina Elias Kallás Filho que:

> Referido favorecimento não é ofensivo ao princípio da livre concorrência nem ao princípio da igualdade. O que o constituinte de 1988 objetivou ao determinar que a lei favoreça a pequena empresa foi exatamente reforçar a liberdade concorrencial, por meio da compensação de hipossuficiências (não apenas econômico-financeiras, mas também jurídicas, técnicas, de acesso à informação etc.) que, nas condições naturais do mercado, impedem os pequenos empresários de concorrerem equilibradamente com os médios e grandes. Com isso, evidentemente, não ofendeu o princípio da igualdade. Pelo contrário, realçou-lhe a magnitude, rechaçando a ideia da igualdade meramente formal, de todos perante a lei, para acolher o real princípio da igualdade, seu sentido material. (KALLÁS FILHO, 2008, p. 35).

Já no art. 179 da Constituição de 1988 existe uma norma programática, direcionada a todos os entes federados. Assim, há um dever do Estado de, por meio da simplificação, eliminação ou redução das obrigações para as empresas de pequeno porte, incluídas as obrigações tributárias, oferecer um tratamento favorável para as pequenas empresas (MENDES; ELIAS; 2019). É importante o fato de que a norma constitucional prevê uma tributação favorecida às pequenas empresas, uma vez que, caso fossem tributadas nos mesmos moldes das grandes empresas, estar-se-ia criando um ônus maior para as pequenas, favorecendo as grandes (SCAFF; SCAFF, 2013).

Assim, é possível dizer que as regras constantes no inciso IX do art. 170 e no art. 179, que determinam um tratamento favorável às pequenas empresas, produzem diversos efeitos, como a derrogação da legislação passada que seja contrária ao tratamento favorável e a vinculação da legislação, para que traga um tratamento favorável, ou pelo menos não crie um tratamento desfavorável, gerando assim um princípio de não retrocesso, bem como servem para delinear a interpretação administrativa, judiciária e doutrinária (MENDES; 2017).

Nessa seara, cabe frisar que as micro e pequenas empresas possuem grande importância para o mercado brasileiro, correspondendo no ano de 2021 a 99% das empresas, 78% do saldo positivo de postos de trabalho gerados[1] e 30% do PIB (SEBRAE; 2022).

No que tange ao tratamento favorecido, sendo que este trabalho dará ênfase ao tratamento tributário, há a alínea "d" do inciso III do art. 146, combinada com o seu parágrafo único, com a previsão de que lei complementar definirá este tratamento, bem como a criação de um regime único de arrecadação de impostos e contribuições que englobe tributos de todos os entes federados. Essa norma foi editada na forma da Lei Complementar n.º 123 de 2006, que instituiu o Simples Nacional.

O Princípio do Favorecimento das Pequenas Empresas não se esgota em uma área específica do direito e, na área tributária, não se limita ao Simples Nacional. Além disso, o favorecimento das pequenas empresas possui precedência hermenêutica, orientando inclusive as demais previsões constitucionais (MENDES; ELIAS, 2019).

2.1. O Simples Nacional

Superada a questão constitucional, é necessária a análise do tratamento tributário favorecido instituído por meio de normas infraconstitucionais, mais precisamente, a Lei Complementar n.º 123 de 2006, uma vez que em seu capítulo IV foi realizada a instituição do regime unificado de arrecadação, onde por meio de um único pagamento mensal haverá a extinção de diversas obrigações tributárias. Aparentemente, essa previsão traz benefícios para os pequenos, primeiramente pela simplificação e também por teoricamente representar um valor inferior àquele que seria pago, caso os tributos fossem apurados individualmente (MENDES; PATTON, 2016). Contudo, por meio da teoria crítica, é possível chegar à conclusão de que , ao contrário do que deveria ser, essa previsão pode prejudicar as pequenas empresas.

Conforme o art. 13 da Lei Complementar n.º 123 de 2006, estão incluídos em um único documento de arrecadação tributos federais (Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, Contribuição para o PIS/PASEP, Contribuição Patronal Previdenciária – CPP), estaduais (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS) e municipais (Impostos sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN).

[1] O saldo de contratações das micro e pequenas empresas em 2021 foi de 2.163.229 vagas.

Neste artigo serão abordados dois pontos considerados relevantes para uma análise do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional: o fato de que não se trata de um "monotributo", mas sim de uma arrecadação unificada de diversos tributos, bem como de que ele não se trata de um benefício ou favor fiscal, mas sim de um tratamento diferenciado com a finalidade de trazer a isonomia e fomentar a concorrência.

Assim, o primeiro ponto que deve ser abordado é que o Simples Nacional não é um "monotributo" cuja arrecadação é repartida por todos os entes federados, mas sim a arrecadação unificada de diversos tributos distintos. O Simples Nacional tem o condão de dar eficiência aos princípios constitucionais da diferenciação e do tratamento favorável, motivo este pelo qual configura-se como regime especial (MARTINS; BERTOLDI, 2007). Assim, entende-se que, nos casos em que as normas posteriores trouxerem prejuízos à micro e pequena empresa, devem ser aplicadas as normas referentes a cada tributo, mais benéficas, tendo em vista o princípio do não retrocesso

Pode-se dizer que a Lei Complementar n.º 123, bem como sua predecessora que instituiu o Simples Federal, não criou um novo tributo, apenas alterou parcialmente a forma de pagamento (cumprimento da obrigação) dos tributos que compõem o regime único de arrecadação (SOTTO, 2007).

Pois bem. Ainda sobre o Simples Nacional, destaca-se que a LC 123/2006, diferentemente da Lei anterior que instituiu o Simples Federal, trata da possibilidade de segregar receitas relacionadas à prestação de serviços, às mercadorias e aos produtos industrializados, buscando adotar a regra geral prevista para o ISSQN, o ICMS e o IPI, mantendo os limites de alíquota para o ISSQN (SOTTO, 2007).

Ainda, tem-se a possibilidade de, no regime do Simples Nacional, serem excluídas as receitas decorrentes de vendas ou prestação de serviços imunes (artigo 30 da Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional n. 140), reforçando o entendimento de que as regras mais benéficas ao contribuinte devem prevalecer.

A LC n.º 123 de 2006 prevê a competência dos Estados e Municípios para estabelecer recolhimentos em valores fixos para microempresas que apresentem uma receita bruta anual até certo limite, conforme o §18, art. 18, bem como a concessão de isenções ou reduções, conforme os §§20 e 20-A desse mesmo artigo.

Como visto, existem possibilidades de ajustes dentro do regime unificado de arrecadação, como por exemplo a exclusão da alíquota específica de determinado imposto da apuração da alíquota que incidirá sobre a receita bruta, nos casos de imunidade que abarque

apenas um tributo, isenção ou recolhimento fixo, e a exclusão de receitas, como no caso da exportação.

No segundo ponto, é importante frisar que o Simples Nacional não é um favor fiscal, ou seja, não é uma benesse oferecida para determinado setor por meio da discricionariedade do legislador, mas sim um tratamento adequado ao porte das empresas menores, baseado em um ditame constitucional que determina a sua instituição para que seja cumprido o princípio da isonomia, permitindo às pequenas empresas condições de desenvolverem-se e possibilidade de competição com as grandes empresas. Dessa forma, o tratamento favorecido, e por sua vez, o Simples Nacional, não podem ser vistos como um privilégio, e sim a efetivação da máxima de que o Estado deve tratar os desiguais na medida de suas desigualdades (MENDES, 2017).

Aqui, pode-se estabelecer um paralelo entre o tratamento tributário favorecido e as imunidades. Conforme Paulo de Barros Carvalho (2013), as regras que tratam da imunidade são regras que dispõem acerca da construção de outras regras, e estão inseridas no texto constitucional porque este é o local para as linhas definidoras da competência tributária. Portanto, há um limite na discricionariedade do legislador, uma vez que ele não pode instituir norma tributando aquilo que é imune.

Assim, tanto o tratamento favorecido quanto as imunidades possuem a função de colaborar no desenho das competências impositivas, atuando na lógica do sistema jurídico. O mesmo mecanismo descrito no parágrafo anterior ocorre com o tratamento favorecido: a norma constitucional também age como limitadora da discricionariedade do legislador, impedindo que ele institua regime ou norma desfavoráveis às pequenas empresas. Dessa maneira, ainda que as normas sobre tratamento favorecido não produzam efeitos plenos e imediatos como os da imunidade, elas determinam a existência de um tratamento tributário favorável que restringe a discricionariedade do legislador e até mesmo do constituinte derivado.

Infelizmente, o Judiciário tem entendido que a concessão de incentivos fiscais é uma faculdade do legislador, ou seja, está dentro de sua discricionariedade não criar incentivos, bem como revogar aqueles criados, sem restrições, ou impor quaisquer condições para aqueles incentivos que forem criados (MENDES, 2017). Porém como demonstrado anteriormente, discorda-se desse posicionamento da jurisprudência.

Feitas essas considerações sobre o regime de arrecadação unificada do Simples Nacional, nesse momento será abordado outro modelo de arrecadação que foi desenhado para beneficiar atividades que por sua natureza são realizadas majoritariamente com trabalho pessoal, que é a tributação por meio de bases fixas das chamadas sociedades de profissionais.

3. O ISSQN sobre as sociedades de profissionais

Antes de adentrar no conceito de sociedade de profissionais e do regime de tributação do ISSQN a ela aplicado, previsto nos §1° e §3º do art. 9º do Decreto-Lei 406 de 1968, é importante tratar da vigência e eficácia deste diploma legal, que foi alvo de controvérsias nas cortes superiores.

3.1. O Decreto-Lei 406 de 1968 perante Constituição Federal de 1988 e a Lei Complementar n.º 116 de 2003

Atualmente o ISSQN é regulado pela Lei Complementar n.º 116 de 2003, instituindo este tributo conforme os princípios previstos na Constituição Federal de 1988, revogando expressamente os artigos 8º, 10º, 11º e 12º do Decreto-Lei n.º 406 de 1968, norma que previamente tratava desse imposto, porém, não houve a revogação expressa de seu art. 9º, que tratava das bases de cálculo do imposto.

Com isso foi criada uma celeuma, pois na Lei Complementar n.º 116, em seu art. 7º existe a previsão da base de cálculo do ISSQN como o preço do serviço, sem prever outra possibilidade, enquanto o art. 9º do Decreto-Lei 406 de 1968 também define o preço do serviço como base de cálculo. Contudo, estipula que nos casos onde a prestação de serviço ocorra sob a forma de trabalho pessoal do contribuinte, aqui incluídas as sociedades de profissionais, o cálculo do imposto deve ser feito em função da natureza do serviço ou outros fatores que não a importância paga a título de remuneração, ou seja, o preço do serviço. Assim, houve dois questionamentos aos tribunais superiores sobre este tema, (i) se o art. 9º do Decreto-Lei 406 de 1968 foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, e (ii) se existe incompatibilidade do regime previsto nesse artigo com o previsto na Lei Complementar 116 de 2003.

A primeira questão foi pacificada pelo Supremo Tribunal Federal por meio do Recurso Extraordinário n.º 220.323/MG (BRASIL, 2005), no qual a Prefeitura de Belo Horizonte questionou a vigência dos §1º e §9º do art. 9º do Decreto-Lei 406 de 1968, alegando que eles haviam sido derrogados pelo art. 150, §6º da Constituição, sob o argumento de que com ele toda e qualquer redução de base de cálculo do ISSQN passou a ser competência privativa do Município, por meio de lei específica. Alegou ainda que, nos termos do inciso II do artigo 150 da CF, é vedada a distinção entre contribuintes em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, garantindo a isonomia tributária, e que, nos termos do inciso III do art. 151, é vedada a instituição de isenções heterônomas, aquelas estabelecidas pela União para tributos de competência de outros entes federados.

Ao votar, o relator, Ministro Carlos Veloso, entendeu que não está diante de uma isenção heterônoma ou da redução da base de cálculo, mas que se trata da definição da base de cálculo do tributo para o caso específico, e que o Decreto-Lei 406 de 1968 foi recepcionado como LC pela CF/88, e, portanto, pode definir a base de cálculo daquela forma. Ainda, afirmou que tal previsão não viola a isonomia tributária, pois é um tratamento diferenciado para diferentes categorias de contribuintes, e o Decreto-Lei 406 trata apenas dos contribuintes que prestam serviço de forma pessoal, individualmente ou através de sociedade não-empresarial.

Sendo assim, pode-se afirmar que a sistemática prevista nos §1º e §3º do art. 9º do Decreto-Lei 406 de 1968 foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, com força de lei complementar, inclusive com a edição da súmula n.º 663 do Supremo Tribunal Federal[2] (OLIVEIRA, 2010) (BRASIL, 2003b).

Agora cabe a análise sobre a possibilidade de a Lei Complementar n.º 116 de 2003 ter revogado tacitamente os §1º e §3º do art. 9º do Decreto-Lei n.º 406 de 1968, uma vez que seu texto prevê em seu art. 7º apenas o preço do serviço como base de cálculo.

Esse celeuma foi solucionado pelo Superior Tribunal de Justiça, por meio do Recurso Especial n.º 1.016.688/RS (BRASIL, 2008), cujo voto do relator, com base na doutrina e na jurisprudência da corte, entende que a sistemática do ISSQN para sociedades profissionais não foi modificada, uma vez que a Lei Complementar n.º 116 de 2003 não apresentou regramento referente a essa base de cálculo, bem como não revogou expressamente o art. 9º do Decreto-Lei n.º 406 de 1968.

Com isso, inexiste incompatibilidade entre a apuração da base de cálculo por meio do preço de serviço, determinado como regra geral, e o cálculo do imposto feito em função da natureza do serviço ou outros fatores que não a importância paga a título de remuneração, ou seja, o preço do serviço, nos casos em que a prestação é realizada por meio de trabalho pessoal do contribuinte.

Cabe ainda frisar, parte da doutrina discorda dos tribunais superiores quanto à compatibilidade de um imposto fixo com o texto constitucional de 1988. Nessa linha, os §1º e 3º do art. 9º do decreto-lei 406 de 1968 não possuem natureza de lei complementar, pois não tratam de conflitos de competência, nem de limitações constitucionais. Ademais, ao dissociar a base de cálculo do preço do serviço, infirma-se o fato gerador do ISSQN, o qual deveria ser a prestação de serviços. Quantificar a exigência de forma fixa implica tributar a própria profissão

[2] A súmula n.º 663 do Supremo Tribunal Federal tem a seguinte redação "Os §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei 406/1968 foram recebidos pela Constituição.".

e não o serviço prestado e, desse modo, não se atende a capacidade contributiva (BAPTISTA, 2005).

Assim, apesar do posicionamento de parte da doutrina pela inconstitucionalidade do recolhimento do ISSQN de forma específica para as sociedades de profissionais, os tribunais superiores pacificaram o entendimento no sentido de sua recepção pela Constituição de 1988, e sua não revogação pela Lei Complementar n.º 116 de 2003.

3.2. A base de cálculo do ISSQN para sociedades de profissionais

Passada a necessária discussão sobre a natureza e vigência do regime do ISSQN para as sociedades de profissionais, que configura uma forma de base de cálculo destinada a essa categoria de contribuintes, e não uma isenção, redução de base de cálculo ou privilégio, essa sistemática será apresentada e analisada criticamente.

O §1º do art. 9º trata do trabalho de profissionais liberais, citando expressamente a prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, onde o imposto será calculado por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço e outros fatores, que não a importância paga a título de remuneração. Destaca-se que nesse artigo não será estudada a tributação dos profissionais liberais que atuam de forma individual, limitando-se a pesquisa a analisar as sociedades de profissionais.

Já o §3º do art. 9º define um rol de serviços que, caso sejam prestados por sociedades, estarão enquadrados na sistemática prevista no §1º, porém o cálculo do ISSQN corresponderá a um valor, que será definido em relação a cada profissional habilitado, independentemente de seu vínculo com a sociedade, podendo ser sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, porém, assumindo responsabilidade pessoal.

Da leitura em conjunto desses dois parágrafos, é possível delinear de forma geral os principais conceitos que devem ser estudados neste regime, quais sejam, (i) a diferenciação entre um imposto fixo, que é rechaçado pela Constituição Federal de 1988, e um regime com alíquotas fixas ou variáveis, conforme o caso em tela; (ii) a diferenciação entre sociedades de capital e de trabalho, sendo que apenas a segunda está incluída na presente sistemática; e (iii) a utilização do termo sociedade uniprofissional e a restrição apenas a profissionais habilitados.

A Constituição Federal de 1988 em teoria é incompatível com um imposto fixo, uma vez que esse tipo de imposto não considera o princípio da capacidade contributiva, por não permitir a verificação de indicadores desta, e assim todos os contribuintes acabariam pagando um mesmo valor. Um imposto fixo também é uma restrição ao princípio da igualdade, porque

trataria todos os contribuintes da mesma maneira, sem considerar suas desigualdades e a desigualdade causada seria consequência direta da tributação.

Tributo fixo é aquele desprovido de base de cálculo e de alíquota (BARRETO, 2005), modelo passível de ser adotado para outras espécies tributárias, como taxas que por natureza não possuam qualquer vinculação com a capacidade contributiva (ÁVILA, 2012).

Assim é importante apontar que o regime previsto para as sociedades profissionais não é o de um imposto fixo, uma vez que este prevê a definição de uma alíquota, fixa ou variável, bem como indica bases de cálculo possíveis levando em conta a quantidade de profissionais habilitados. Isso posto, é possível afirmar que essa sistemática apenas limita as balizas do critério quantitativo do ISSQN a ser adotado pelo legislador ordinário (BARRETO, 2005).

Com o intuito de melhor compreender as minúcias das sociedades de profissionais, é importante a distinção entre as sociedades de capital onde os investimentos realizados nestas, bem como a sinergia proveniente entre o capital e o trabalho, seja de seus sócios ou empregados, geram uma capacidade contributiva superior à soma da capacidade individual de cada sócio, das sociedades de trabalho, caracterizadas pela reunião de esforços para a realização de um trabalho pessoal que cada sócio poderia fazer individualmente, sendo baseadas principalmente no esforço humano, esse é o caso das sociedades de profissionais (BARRETO, 2005).

Para exemplificar as duas situações, tem-se o caso de um laboratório de análises médicas, onde os sócios não são profissionais habilitados, e os serviços são prestados por seus empregados, esses habilitados, cuja mão de obra é explorada pela empresa, com o intuito de lucro e remuneração do capital investido, configurando assim uma sociedade de capital. De outro lado, apresenta-se uma sociedade profissional de médicos, onde todos os sócios são médicos habilitados e prestam os serviços com trabalho e responsabilidade pessoais, configurando uma sociedade de trabalho.

Podemos fazer um paralelo entre tratamento dado pelo Decreto-Lei 406 de 1968 às sociedades de profissionais e o tratamento favorável às pequenas empresas previsto na Constituição Federal de 1988, uma vez que, em ambos os casos, o legislador busca favorecer a livre concorrência e a isonomia, permitindo assim que os menores possam competir com certa igualdade com os maiores dentro do mercado econômico.

Cabe frisar que mesmo dentro das pequenas empresas é possível distinguir entre sociedades de capital e sociedades de trabalho, sendo que apenas o tratamento favorável às pequenas empresas não é o suficiente para suprimir essas desigualdades e reforçar uma tributação que considere efetivamente a capacidade contributiva.

Cabe apontar que o §3º do art. 9º do Decreto-Lei 406 de 1968 restringiu seu regime de tributação apenas aos serviços prestados por profissionais habilitados, mais precisamente profissionais liberais, com um rol taxativo, selecionados por discricionariedade política, composto por médicos, enfermeiros, obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, protéticos dentários, veterinários, contadores, técnicos em contabilidade, agentes de propriedade intelectual, advogados, engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos, dentistas, economistas e psicólogos (MARTINS, 2003).

Não estão abarcadas por esse regime outras sociedades formadas por profissionais cuja atividade é a prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal, que neste caso provém do esforço físico ou do artesanato, como por exemplo sapateiros, cabelereiros ou taxidermistas, ou também do esforço intelectual, como assistentes sociais, professores e relações públicas, pelo simples fato de não haver previsão legal (MARTINS, 2003), sendo que essas sociedades de profissionais podem cumprir todos os requisitos para serem consideradas como sociedades de trabalho, possuindo uma capacidade contributiva menor do que sociedades da mesma área que possuam investimentos do capital, o que pode ser entendido como tratamento discriminatório (BAPTISTA, 2005).

O termo uniprofissional, geralmente utilizado para esse tipo de sociedade, seria equivocado, uma vez que o critério essencial para usufruir do regime previsto no §3º do art. 9º do Decreto-Lei 406 de 1968 é a atividade exercida pela sociedade, e não a profissão de seus sócios e empregados. Por exemplo, podemos verificar uma sociedade que preste serviços contábeis formada por dois sócios, um contador e um contabilista, onde ambos são habilitados para a prestação desse serviço em caráter pessoal (BARRETO, 2005).

Corrobora esse entendimento o fato de que podem existir sociedades cujos sócios são todos profissionais habilitados de uma determinada profissão, como advogados, mas que tem como sua atividade a promoção de eventos, o que não ensejaria o tratamento diferenciado.

Assim, quando se fala do tratamento diferenciado à sociedade de profissionais , entra-se na mesma diferenciação anterior entre sociedade de trabalho e de capital, uma vez que quando existem profissionais de áreas distintas trabalhando em conjunto, numa mesma sociedade com atividades distintas, vê-se que essa interação gera um resultado e uma capacidade contributiva maiores do que aquela que seria alcançada individualmente pelos sócios, o que dá um caráter empresarial, e é o que se chama de sociedade pluriprofissional.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial n.º 695.500/MT (BRASIL, 2005) relatado pelo Ministro Francciulli Netto, entendeu ser essencial que todos os sócios sejam da mesma categoria profissional e, portanto, habilitados legalmente ao pleno

exercício das atividades da sociedade, bem como possam assumir a responsabilidade profissional individualmente.

4. O ISSQN e o Simples Nacional

Quando são analisadas as micro e pequenas empresas, tem-se que o setor de serviços possui um papel importante. No quarto trimestre de 2021, o setor representou cerca de 54%[3] dos donos de micro ou pequenos negócios, enquanto 22% atuavam no comércio, 14% na agropecuária e 9% na indústria. Além disso o setor de serviços foi o maior responsável pelo saldo de empregos gerados pelas micro e pequenas empresas, no caso, 922 mil postos de trabalho (SEBRAE, 2022).

Como o principal imposto incidente sobre o setor de serviços é o ISSQN, vê-se sua relevância dentro da sistemática do Simples Nacional. Não por acaso, o termo "ISS" (usado no lugar de ISSQN) é o mais encontrado na LC 123 (66 menções), enquanto o ICMS é mencionado 58 vezes, o IRPJ, 22, e o IPI apenas 12 vezes.

A regra geral do ISSQN está prevista na Lei Complementar n.º 116 de 2003, que dispõe sobre este imposto e apresenta, em seu art. 7º, apenas uma única base de cálculo, o preço do serviço, sem prever nenhuma outra forma de apuração.

Há certa similaridade entre a base de cálculo tratada acima e a definida para a apuração dos valores devidos dentro do Simples Nacional pelo §3º art. 18 da Lei Complementar n.º 123 de 2006, a receita bruta auferida no mês, o que levou parte da doutrina a afirmar que, tendo em vista a segregação em separado das receitas decorrentes da prestação de serviços, essa sistemática estaria adotando a base real do ISSQN (SOTTO, 2007), entendimento do qual se discorda, uma vez que não considera a questão da base de cálculo das sociedades de profissionais, mas engloba a maioria dos contribuintes deste imposto.

A Lei Complementar n.º 123 de 2006 no inciso XIV, do §1º de seu art. 13 determina que nem todos os casos de incidência do ISSQN serão recolhidos por meio do sistema unificada de arrecadação. O diploma normativo exclui o ISSQN devido em relação à substituição tributária, à retenção na fonte e à importação de serviços. Assim, há exceções, no Simples Nacional, quanto à exclusividade da receita bruta como base de cálculo do imposto.

[3] Nesta pesquisa considera-se que o setor de construção faz parte do setor de serviços, e por esse motivo é alcançado o patamar de 54%, uma vez que o SEBRAE considera os setores individualmente, assim, o setor de serviços corresponde a 40% enquanto o setor de construção corresponde a 14% das micro e pequenas empresas.

Outra peculiaridade do ISSQN dentro do Simples Nacional é a existência de mecanismos que permitem a segregação de receitas que não devem ser consideradas para o regime unificado de arrecadação, descritos no §4º-A do art. 18 da Lei Complementar n.º 123 de 2006, quais sejam, aqueles sujeitos à retenção, ao recolhimento de valor fixo, que tenha sido objeto de isenção, redução de base de cálculo, ou devido a Município diverso do estabelecimento do prestador.

A possibilidade de segregação de receitas demonstra a capacidade que o Simples Nacional tem para adequar-se às regras especificas do ISSQN, havendo inclusive a possibilidade de separar as receitas referentes ao recolhimento de valor fixo, muito semelhante à sistemática prevista para as sociedades profissionais prevista nos §1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei n.º 406 de 1968, porém é aplicada apenas aos casos previstos expressamente na Lei Complementar n.º 123 de 2006, levando em conta, erroneamente em nosso entendimento, uma interpretação restritiva do regime do Simples Nacional.

Existem apenas três previsões expressas de recolhimento fixo do ISSQN dentro do regime do Simples Nacional, as quais serão analisadas de maneira mais detalhada, quais sejam, (i) valores fixos mensais para microempresas, condicionados a determinada receita bruta; (ii) os valores fixos recolhidos pelo Microempreendedor Individual (MEI); e (iii) o devido pelos escritórios de serviços contábeis, na forma da legislação municipal.

O primeiro caso está previsto no §18 do art. 18 da Lei Complementar n.º 123 de 2006, que permite aos municípios, dentro de suas competências, instituir valores fixos mensais para o recolhimento do ISSQN devido por microempresa que aufira receita bruta inferior à segunda faixa de receita bruta prevista nos anexos I a V, ou seja, R$ 360.000,00. Essa previsão demonstra a relevância dada ao regime de recolhimento por meio de valores fixos, principalmente no que tange à simplificação por ele gerada para as menores empresas, porém, oferece o mesmo tratamento tanto para as sociedades de capital, quanto para as sociedades de trabalho, tratando igualmente contribuintes em situação desigual.

O segundo caso trata do recolhimento fixo unificado devido pelo MEI, com receita bruta anual igual ou inferior a R$ 81.000,00, no montante de R$ 5,00 a título de ISSQN, nos termos do inciso V do §3º do art. 18-A da Lei Complementar n.º 123 de 2006. Neste caso, tem-se o recolhimento do que seria um imposto fixo, uma vez que não há nem alíquota, nem base de cálculo, apenas um valor específico determinado pela lei, o que poderia ser considerado uma ofensa ao princípio da isonomia e da capacidade contributiva, porém, neste caso o valor é tão ínfimo que justifica os benefícios gerados pela simplificação do recolhimento, gerando mais bônus do que ônus ao contribuinte. Mas frisa-se que neste caso também há um recolhimento

fixo unicamente baseado na receita bruta anual, sem considerar as diferenças entre o trabalho pessoal e o investimento do capital.

Por fim, no terceiro caso tem-se o ISSQN em valor fixo, nos termos da legislação municipal, para a atividade de escritórios de serviços contábeis, conforme previsto nos §22º-A, §22º-B e §22º-C do art. 18 da Lei Complementar n.º 123 de 2006.

Basicamente, a legislação estipula condições aos escritórios de serviços contábeis individualmente, ou por meio de suas entidades representativas de classe, para que seja possível o recolhimento do ISSQN nesse formato, quais sejam, (i) a promoção de atendimento gratuito relativo à inscrição do MEI e à primeira declaração anual da microempresa individual; (ii) o fornecimento de resultados de pesquisas quantitativas e qualitativas relativas às pequenas e microempresas optantes pelo Simples Nacional, por ele atendidas; e (iii) a promoção de eventos de orientação fiscal, contábil e tributária para as pequenas e microempresas optantes pelo Simples Nacional, por ele atendidas.

Neste caso, o recolhimento do ISSQN em valor fixo é obrigatório nos municípios onde existe previsão legal de regime para sociedades de profissionais, sendo que o não cumprimento das condições acima descritas ensejará a exclusão do escritório do Simples Nacional como um todo, e não apenas da sistemática do ISSQN em valor fixo. Aqui há um caso onde é aplicada ao Simples Nacional a sistemática prevista nos §§1° e 3º do art. 9º do Decreto-Lei n.º 406 de 1968, porém limitada a apenas uma atividade profissional. Tal situação é encontrada no artigo 4º do Parecer Normativo da Secretaria de Finanças n. 3, de 28.10.2016 (SÃO PAULO, 2016), do município de São Paulo, segundo o qual é vedado o enquadramento das pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional no regime das sociedades de profissionais, obrigando-as a recolher o ISSQN com base no seu movimento econômico, salvo para os escritórios de serviços contábeis constituídos como sociedades de profissionais.

Entende-se que a restrição ao regime das sociedades de profissionais dentro do Simples Nacional, para apenas um único tipo de atividade, bem como a imposição de novas condicionantes, vai totalmente na contramão do princípio da isonomia, da capacidade contributiva, e do tratamento favorável à pequena empresa, inclusive batendo de frente com a previsão do inciso II do art. 150 da Constituição de 1988, pois as sociedades de profissionais de serviços contábeis estão na mesma categoria das demais sociedades de profissionais listadas no §3º do art. 9 do Decreto –Lei n.º 406 de 1968, ou não, configurando sociedades de trabalho, e que fazem jus a uma base de cálculo diferenciada, sendo preteridas exclusivamente por causa da atividade por ela exercida.

Nesse diapasão, entende-se inclusive que a exigência de outras condições para os escritórios de serviços contábeis, presentes na Lei Complementar n.º 123 de 20006, que não aquelas previstos nos §1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei n.º 406 de 1968, violam o princípio do tratamento favorável às pequenas empresas, porque exigem novas obrigações para a aplicação de uma base de cálculo que não as exigia originalmente. Porém, mesmo assim, mais favoráveis do que a sistemática presente na regra geral do ISSQN e o recolhimento com base na receita bruta presente no Simples Nacional.

Nesse caso, na impossibilidade de aplicação da sistemática presente no Decreto-Lei n.º 406 de 1968 para todas as sociedades de profissionais optantes do Simples Nacional, seria possível pelo menos a extensão do tratamento favorecido dado aos escritórios de contabilidade às demais sociedades profissionais optantes pelo Simples Nacional, uma vez que se constata a existência de um benefício legal concedido a apenas um tipo de sociedade de profissionais, sendo possível distinguir todo o grupo das sociedades de profissionais presente no rol do §3º do art. 9º do Decreto-Lei n.º 406 de 1968, e fora dele, das demais pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional, o que justifica a existência de um tratamento favorecido, permitindo que essas sociedades de trabalho possam competir de maneira mais isonômica com as demais sociedades de capital.

Um exemplo semelhante, que embasa este entendimento, é o caso da isenção do imposto de renda, para os portadores de doença grave, em relação aos rendimentos da aposentadoria, reforma ou pensão, uma vez que o art. 6º, inciso XIV da Lei n.º 7.713 de 1988, que institui este benefício não o estendia àqueles da reserva remunerada das forças armadas, conforme Solução de Divergência COSIT n.º 3 de 2014 (BRASIL, 2014). Todavia, após o reconhecimento do benefício pela jurisprudência do STJ, mesmo sem a alteração da legislação ou decisão com efeitos *erga omnes*, a Procuradoria da Fazenda Nacional alterou seu entendimento, garantindo o benefício à reserva remunerada das forças armadas, conforme Ato Declaratório do Procurador Geral da Fazenda Nacional n.º 1 de 2018 (BRASIL, 2018).

Assim, o Comitê Gestor do Simples Nacional, ou os próprios municípios poderiam estender o tratamento dado às sociedades de profissionais de serviços contábeis às demais sociedades de profissionais, sem a necessidade de alteração da legislação complementar, não se limitando ao rol previsto no Decreto-Lei n.º 406 de 1968.

5. Conclusões

O tratamento tributário favorável às pequenas empresas, bem como a base de cálculo do ISSQN específica para sociedade de profissionais, são instrumentos que visam concretizar

os princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Assim, ambos andam de mãos dadas, buscando permitir aos pequenos concorrer com os grandes, mitigando as desvantagens geradas pelo seu porte e estrutura de capital.

O trabalho pessoal do contribuinte, bem como a responsabilidade pessoal que o profissional habilitado assume nas sociedades de profissionais, faz referência a um tipo de pessoa jurídica na maioria das vezes pequena, tendo em vista que depende exclusivamente do esforço humano, configurando-se numa sociedade de trabalho, sem os benefícios trazidos pelo investimento do capital de terceiros.

Assim, é possível entender que, por sua natureza, as sociedades de profissionais são desfavorecidas entre os desfavorecidos, porque as demais pequenas e microempresas podem contar com sócios investidores, que não precisam dedicar seu próprio trabalho à sociedade e não possuem responsabilidade pessoal.

Com isso, é imperativo um tratamento diferenciado a este tipo de sociedade dentro do Simples Nacional, e qualquer vedação ou condição adicional para a aplicação da base de cálculo prevista nos §1º e §3º do art. 9º do Decreto-Lei n.º 406 de 1968, mais benéfica ao contribuinte, está eivada pela inconstitucionalidade, pois entra em conflito com o inciso II do art. 150, inciso IX do art. 170 e art. 179, todos da Constituição Federal de 1988.

Com essa análise crítica é possível verificar a existência de uma hierarquia no tratamento dado às sociedades de profissionais, onde temos aquelas sociedades profissionais que não constam no rol do Decreto-Lei n.º 406 de 1968 e sempre recolhem seu ISSQN pela regra geral; aquelas que estão afastadas do recolhimento benéfico trazido pelo Decreto-Lei n.º 406 de 1968, pelo simples fato de optarem pelo Simples Nacional e não exercerem a atividade de escritório contábil; e os próprios escritórios contábeis, que precisam cumprir novas condições que não existiam anteriormente para que possam usufruir desse recolhimento mais benéfico.

Assim, qualquer limitação, inclusive o próprio rol taxativo previsto no Decreto-Lei n.º 406 de 1968, traz um tratamento menos benéfico às micro e pequenas empresas, portanto essa sistemática deveria ser estendida a todas as sociedades de trabalho optantes pelo Simples Nacional, garantindo assim os princípios da equidade, livre concorrência e tratamento favorecido às micro e pequenas empresas.

6. Referências

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: Do texto à norma. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.**

BARRETO, Aires F., **ISS na Constituição e na lei**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

BRASIL. Decreto-Lei n.º 406/68. DOU. Brasilia, 1968. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm. Acesso em: 15 out 2022.

BRASIL. Lei n.º 7.713/88. DOU. Brasilia, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713compilada.htm. Acesso em: 15 out 2022

BRASIL. Lei Complementar n.º 116/03. DOU. Brasilia, 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 15 out 2022. 2003a

BRASIL. Lei Complementar n.º 123/06. DOU. Brasilia, 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 15 out 2022.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. SD Cosit n.º03/2014. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=52332&visao=anotado. Acesso em: 15 out 2022.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. AD PGFN n.º1/2018. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=90785&visao=anotado.. Acesso em: 15 out 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Resp 1.016.688, Primeira Turma, rel. Min. José Delgado, j. 06.05.2008. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em 15 out 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Resp 695.500, Primeira Turma, rel. Min. Franciulli Netto, j. 06.09.2005. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em 15 out 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE n.º220.323, Tribunal Pleno, rel. Min Carlos Velosso, j. 26.05.1999. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em 15 out 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Súmula 663, j. 24.09.2003. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em 15 out 2022. 2003b

CARNAÚBA, Maria Érbia Cássia. **Sobre a Distinção entre Teoria Tradicional e Teoria** Crítica em Max Horkheimer. Kinesis, Marília, V. II, n.3, p. 195-204, abr. 2010. Disponível em: https://revistas.marilia.unesp.br/index.php/kinesis/article/view/4345. Acesso em: 29 ago. 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. Sao Paulo: Saraiva, 2013.

HORKHEIMER, M. **Teoria Tradicional e Teoria Crítica**. In: BENJAMIN, W. HORKHEIMER, M; ADORNO, T. W.; HARBERMAS, J. Textos Escolhidos (Os pensadores, XLVIII). São Paulo, Abril Cultural, 1975.

KALLÁS FILHO, Elias. **Tratamento favorecido da pequena empresa como princípio constitucional da ordem econômica: o problema do critério definidor da pequena empresa**. In Revista da Faculdade de Direito do Sul de Minas. Pouso Alegre, 2009. p. 31-43.

MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M.. **Simples Nacional: Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte Comentado**. 1. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

MARTINS, Sergio Pinto. Manual do Imposto sobre Serviços. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Simples Nacional: análise da constitucionalidade das exclusões setoriais**. In: III Encontro de Internacionalização do CONPEDI: Participação, Democracia e Cidadania na perspectiva do Direito Iberoamericano, 2015, Madrid. III Encontro de Internacionalização do CONPEDI: Participação, Democracia e Cidadania na perspectiva do Direito Iberoamericano, 2015.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; FERREIRA, Gustavo Assed. **Pequenas empresas e desconcentração administrativa**. In: XXV CONGRESSO DO CONPEDI, 2016, Curitiba. Direito administrativo e gestão pública III. Florianópolis: Conpedi, 2016. p. 83-98.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; PATTON, Ana Laura Javaroni. **Pequenas empresas, ICMS, e comércio eletrônico: a regulação inconstitucional do CONFAZ**. In:

XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF, 2016, Brasília - DF. Direito tributário e financeiro II. Florianópolis: Conpedi, 2016. p. 101-121.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Pequenas empresas e regime jurídico favorecido: caráter opcional como remédio, não como legitimador de inconstitucionalidades**. In: VII 151 ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI/BRAGA - PORTUGAL, 2017, Braga. DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO. Florianópolis: CONPEDI, 2017. p. 284-302.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; ELIAS, Laura Charallo Grisolia. **Tributação das atividades hospitalares exercidas por empresa individual de responsabilidade limitada – EIRELI**. In: XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - GOIÂNIA/GO, 2019, Goiânia - GO. Direito tributário e financeiro I. Florianópolis: Conpedi, 2019. p. 137-152.

OLIVEIRA, José Cláudio Ribeiro. **Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza**. In: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira; PASIN, João Bosco Coelho (Coords.). Tributos em espécie: fundamentos e elementos. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010. p. 371-398.

SÃO PAULO, Secretaria de Finanças. Parecer Normativo SF n.º 3. 2016. Disponível em: https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/. Acesso em 15 out 2022.

SEBRAE. **Atlas dos Pequenos Negócios 2022**. Brasilia, 2022. Disponível em: https://datasebrae.com.br/wp-content/uploads/2022/07/Atlas_v2.pdf; acesso em 14 de out. 2022.

SCAFF, Fernando Facury; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macedo. **Comentário ao artigo 170, inciso IX**. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo:Saraiva/Almedina, 2013. p. 6061-6068.

SCAFF, Fernando Facury; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macedo. **Comentário ao artigo 179**. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo:Saraiva/Almedina, 2013. p. 5947-5979.

SOTTO, Debora. **Tributação da Microempresa (ME) e da Empresa de Pequeno Porte (EPP)**. 1. Ed. São Paulo: Quarter Latin, 2007.